

**Registro: 2025.0000340674**

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1004390-31.2023.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que são apelantes LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER S.A., LOJAS RENNER S.A., LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER S.A., LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER S.A., LOJAS RENNER S A, LOJAS RENNER SA, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER S.A., LOJAS RENNER S.A., LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER S.A., LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER S.A., LOJAS RENNER S.A., LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJA RENNER S/A, LOJAS RENNER S.A., LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER S.A., LOJAS RENNER S.A., LOJAS RENNER, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER S.A., LOJAS RENNER, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER S.A., LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER S.A., LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER S.A., LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER S.A., LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER S.A., LOJAS RENNER, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER S.A., LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER S.A., LOJAS RENNER, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJUAS RENER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER S/A, LOJAS RENNER S.A., LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER S.A., LOJAS RENNER, LOJAS RENNER, LOJAS RENNER S.A., LOJAS RENNER, LOJAS RENNER S/A, LOJAS





PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

**KLEBER LEYSER DE AQUINO**

**Relator(a)**

Assinatura Eletrônica

Voto nº 19.385

**Apelação** nº 1004390-31.2023.8.26.0053

Apelante: **LOJAS RENNER S/A**

Apelada: **FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO - FPESP**

Interessado: **COORDENADOR DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA  
SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

12ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de São Paulo

Magistrada: Dra. Larissa Kruger Vatzco

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. MANDADO DE  
SEGURANÇA. ICMS "DIFAL". APELAÇÃO PARCIALMENTE PROVIDA.**

**I. Caso em Exame**

**1. Apelação interposta por Lojas Renner S/A contra sentença que denegou segurança em mandado de segurança impetrado contra ato do Coordenador da Administração Tributária da Fazenda do Estado de São Paulo, visando afastar a cobrança do ICMS "DIFAL" nas vendas interestaduais para consumidor final não contribuinte.**

**II. Questão em Discussão**

**2. A questão em discussão consiste em, preliminarmente, (i) a adequação da via mandamental para impugnar a cobrança do ICMS "DIFAL"; e, no mérito, (ii) o impacto do TEMA nº 1.093, de 24/02/2.021, do STF na validade da cobrança do tributo; (iii) a existência de base legal para a cobrança do ICMS "DIFAL" à luz da Lei Est. nº 17.470, de 13/12/2.021; (iv) a suficiência do Portal Nacional do ICMS-DIFAL para atender aos requisitos legais; e (v) a observância do princípio da anterioridade anual para a cobrança do tributo.**

**III. Razões de Decidir**

**3. O presente mandado de segurança não se volta contra lei em tese, pois combate ato concreto, consubstanciado na exigência do ICMS "DIFAL". 4. TEMA nº 1.093, de 24/02/2.021, do STF, que estabeleceu a necessidade de edição de lei complementar federal a respeito da cobrança do ICMS "DIFAL". 5. No plano estadual, a Lei Est. nº 17.470, de 13/12/2.021 estabeleceu de forma inequívoca a incidência do ICMS "DIFAL" sobre as operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte, não havendo que se falar em**

ausência de base legal para a cobrança do tributo. 6. O Portal Nacional do ICMS-DIFAL, implementado pelo Conv. ICMS nº 235, de 27/12/2.021, atende aos requisitos estabelecidos na Lei Comp. Fed. nº 190, de 05/01/2.022. 7. A cobrança do tributo, na forma da Lei Est. nº 17.470, de 13/12/2.021, a partir da vigência da Lei Comp. Fed. nº 190, de 05/01/2.022, não pode atingir fatos geradores ocorridos antes do exercício financeiro de 2.023, em observância ao princípio da anterioridade anual.

#### IV. Dispositivo e Tese

8. APELAÇÃO PARCIALMENTE PROVIDA para reconhecer a inexigibilidade do ICMS "DIFAL" nas operações de venda de mercadorias realizadas pela apelante aos consumidores finais não contribuintes, no exercício de 2.022. 9. Tese de julgamento: "1. A Lei Est. nº 17.470, de 13/12/2.021 é válida para a cobrança do ICMS "DIFAL", desde que observados os princípios da anterioridade anual e nonagesimal. 2. A implementação do portal central atende aos requisitos legais para a cobrança do tributo."

Trata-se de **apelação** interposta por **Lojas Renner S/A** contra a r. **sentença** (fls. 241/246), proferida nos autos do **MANDADO DE SEGURANÇA**, impetrado pela apelante em face de ato do **Coordenador da Administração Tributária da Fazenda do Estado de São Paulo**, que **denegou a segurança**. Houve a condenação da apelante ao pagamento de custas/despesas processuais.

Alega a apelante no presente recurso (fls. 251/283), em síntese, que a Lei Estadual nº 17.470, de 13/12/2.021, em seu artigo 3º, revogou o inciso XVI (fato gerador) e o parágrafo 7º (sujeição passiva) do artigo 2º da Lei Estadual nº 6.374, de 01/03/1.989, o que retirou o fundamento de validade da cobrança do ICMS "DIFAL" em São Paulo, e que novos dispositivos não foram editados para tratar especificamente das operações de venda de mercadorias por contribuinte de ICMS localizado em outra unidade da federação para consumidor final não contribuinte de ICMS localizado no Estado de São Paulo, havendo, portanto, um cenário de ausência de base legal para a cobrança do ICMS "DIFAL" em São Paulo.

Alega, ainda, a ausência do portal central para apuração do tributo e emissão das guias de recolhimento, requisito exigido pela Lei Complementar Federal nº 190, de 05/01/2.022 como condição para viabilizar a cobrança do tributo, e que a forma como se está efetivando a cobrança pelo Estado de São Paulo vai de encontro ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do TEMA nº 1.093, de 24/02/2.021, do Supremo Tribunal Federal, permanecendo os vícios anteriormente rechaçados pela Corte Superior, visto que não respeitou os limites da Lei Complementar Federal nº 190, de 05/01/2.022 para que pudesse realizar a cobrança, apontando que o Supremo Tribunal Federal declarou, no julgamento da ADI nº 5469, a inconstitucionalidade das leis locais que instituíram a cobrança do ICMS "DIFAL" antes da edição da referida lei complementar. Pede a reforma da r. sentença.

Em contrarrazões (fls. 355/372), alega a apelada, em síntese e em preliminar, que a via eleita é inadequada para a discussão de lei em tese. No mérito, alega que não há ilegalidade/inconstitucionalidade na cobrança do diferencial de alíquota de ICMS e ICMS próprio nas operações de venda de mercadoria a consumidor final localizado neste Estado da federação. Pede a manutenção da r. sentença.

Recurso tempestivo e recebido, nesta ocasião, no duplo efeito, por este RELATOR, nos termos do artigo 1.012, "caput", do Código de Processo Civil.

**Relatado de forma sintética, passo a fundamentar e decidir.**

Inicialmente, aprecio a **preliminar de inadequação da via eleita**, arguida pela apelada.

A alegação se funda em suposta impetração contra lei

em tese.

No entanto, extrai-se da petição inicial clara delimitação do tipo de operações a serem resguardadas, e ainda ao período pelo qual a apelante visa o reconhecimento do direito ao não recolhimento do ICMS "DIFAL".

Assim, revela-se inequívoco o direcionamento do pedido de segurança a atos concretos e específicos e não a lei em tese.

Portanto, afasto a preliminar de inadequação da via eleita, arguida pela apelada.

Superada a preliminar, passo ao mérito.

Trata-se de **mandado de segurança** impetrado pela apelante em face de ato do interessado, por meio do qual objetiva o afastamento da cobrança de ICMS "DIFAL" relativo ao diferencial de alíquota nas vendas interestaduais para o consumidor final não contribuinte do imposto ICMS.

O Juízo "a quo", denegou a segurança.

Irresignada, insurge-se a apelante, nos termos já relatados.

Pois bem, o artigo 155, parágrafo 2º, inciso VII, da Constituição Federal estabelecia que, relativamente às operações e prestações que destinavam bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, seria adotada a alíquota interna na hipótese de o destinatário

não ser contribuinte de ICMS.

Assim, a Lei Complementar Federal nº 87, de 13/09/1.996, buscou regulamentar o ICMS, estabelecendo normas gerais atinentes às hipóteses de incidência do imposto, contribuinte do tributo, responsabilidade tributária, base de cálculo e demais critérios.

Posteriormente, houve a alteração da redação do artigo 155, parágrafo 2º, inciso VII, da Constituição Federal pela Emenda Constitucional nº 87, de 16/04/2.015, que passou a dispor que, “nas operações e prestações que destinem bem e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do ICMS, localizado em Estado diverso, será adotada a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual”.

Alterada a redação do supracitado dispositivo, houve a realização da cobrança da diferença de alíquota, com base na Lei Estadual nº 15.856, de 02/07/2.015, e no Convênio ICMS nº 93, de 17/09/2.015, que dispõem, respectivamente, sobre as hipóteses de incidência do tributo, a responsabilidade pelo pagamento e as alíquotas; e, sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outra unidade federada.

Não obstante, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.287.019/DF e da Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.469, ocorrido em conjunto em 24/02/2.021, o E. Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que **é necessária a edição de lei complementar federal**, disciplinando a Emenda Constitucional nº 87, de 16/04/2.015, para

que os Estados-membros e o Distrito Federal, na qualidade de destinatários de bens ou serviços, possam cobrar Diferencial de Alíquota de ICMS "DIFAL" na hipótese de operações e prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto (TEMA nº 1.093, de 24/02/2.021, do Supremo Tribunal Federal), cujo acórdão foi publicado em 25/05/2.021. No entanto, no referido julgamento, o E. Supremo Tribunal Federal apontou que **são válidas as leis estaduais** ou distritais editadas após a Emenda Constitucional nº 87, de 16/04/2.015, que **preveem a cobrança do ICMS "DIFAL"** nas operações e prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, tão somente não produzindo efeitos enquanto não editada lei complementar federal dispondo sobre o assunto.

Ou seja, ao contrário do que alega a apelante no presente recurso, **não houve declaração de inconstitucionalidade** da Lei Estadual nº 17.470, de 13/12/2.021.

Ainda no supracitado julgamento, o E. Supremo Tribunal Federal modulou os efeitos da sua **decisão**, destacando que esta somente produzirá efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento, isto é, no exercício de 2.022, ressalvadas da modulação as ações judiciais em curso.

Outrossim, após o julgamento supra pelo E. Supremo Tribunal Federal, houve a edição de **lei complementar federal** dispondo sobre o assunto, notadamente a **Lei Complementar Federal nº 190, de 05/01/2.022**, que alterou a Lei Complementar Federal nº 87, de 13/09/1.996, para regulamentar a cobrança do ICMS "DIFAL", nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, conforme o seguinte:

Art. 4º. Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que

realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(...)

§2º. É ainda **contribuinte do imposto** nas operações ou prestações que **destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado**, em relação à **diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual**:

I. O destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto;

II. O **remetente da mercadoria ou bem** ou o prestador de serviço, na hipótese de o **destinatário não ser contribuinte do imposto**.  
(negritei)

Assim, com o início da produção de efeitos da Lei Complementar Federal nº 190, de 05/01/2.022 (destacando-se que o **termo inicial** de tal produção de efeitos será analisado mais abaixo), passou a ser possível a cobrança do ICMS "DIFAL" disposta na Lei Estadual nº 17.470, de 13/12/2.021, que deu nova redação aos artigos 2º e 7º da Lei Estadual nº 6.374, de 01/03/1.989, confira-se:

Art. 2º. Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

XVIII. **Na saída de bem ou mercadoria de estabelecimento de contribuinte, destinado a consumidor final não contribuinte do imposto, domiciliado ou estabelecido em outro Estado ou no Distrito Federal.**

(...)

Art. 7º. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, natural ou jurídica, que de modo habitual ou em volume que caracterize intuito comercial, realize operações relativas à circulação de mercadorias ou preste serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação.

(...)

§2º. É ainda **contribuinte** do imposto nas operações ou prestações que **destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado ou no Distrito Federal**, em relação à **diferença entre a alíquota interna do Estado de destino ou do Distrito Federal e a alíquota interestadual**:

1. O destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de ser contribuinte do imposto;

2. O **remetente da mercadoria ou bem** ou o prestador de serviço, na hipótese de o **destinatário não ser contribuinte do imposto**.  
(negritei)

Neste ponto, alega a apelante que a nova redação legal não foi editada para tratar especificamente das operações de venda de mercadorias por contribuinte de ICMS localizado em outra unidade da federação para consumidor final não contribuinte de ICMS localizado no Estado de São Paulo. Contudo, **tal alegação não prospera**. Como é possível observar do disposto acima, a nova redação dada aos artigos 2º e 7º da Lei Estadual nº 6.374, de 01/03/1.989, é suficientemente abrangente para alcançar as operações de venda de mercadorias por contribuinte de ICMS localizado em outra unidade da federação para consumidor final não contribuinte de ICMS localizado no Estado de São Paulo. O supracitado artigo 2º, inciso XVIII, ao dispor sobre a saída de bem ou mercadoria de estabelecimento de contribuinte, destinado a consumidor final não contribuinte do imposto, domiciliado ou estabelecido em outro Estado, não faz qualquer distinção quanto à localização do estabelecimento remetente, abrangendo tanto as operações internas quanto as interestaduais. Da mesma forma, o supracitado artigo 7º, parágrafo 2º, ao definir como contribuinte do imposto o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto, também não faz qualquer distinção quanto à localização do remetente, abrangendo tanto os contribuintes localizados no Estado de São Paulo quanto os contribuintes

localizados em outras unidades da federação.

Desta forma, não há que se falar em ausência de base legal para a cobrança do ICMS “DIFAL” em São Paulo, uma vez que a Lei Estadual nº 17.470, de 13/12/2.021, ao dar nova redação aos artigos 2º e 7º da Lei Estadual nº 6.374, de 01/03/1.989, estabeleceu de forma clara e inequívoca a incidência do imposto sobre as operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado no Estado de São Paulo, bem como definiu o remetente da mercadoria como contribuinte responsável pelo recolhimento do imposto.

Também alega a apelante, neste ponto, a ausência do portal central para apuração do tributo e pagamento do ICMS “DIFAL”, requisito exigido pelo artigo 24-A, parágrafo 1º, da Lei Complementar Federal nº 87, de 13/09/1.996, conforme redação conferida pela Lei Complementar Federal nº 190, de 05/01/2.022 como condição para viabilizar a cobrança do tributo, confira-se:

Art. 24-A. Os Estados e o Distrito Federal divulgarão, em portal próprio, as informações necessárias ao cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, nas operações e prestações interestaduais, conforme o tipo.

§1º. O portal de que trata o caput deste artigo deverá conter, inclusive:

I. A legislação aplicável à operação ou prestação específica, incluídas soluções de consulta e decisões em processo administrativo fiscal de caráter vinculante;

II. As alíquotas interestadual e interna aplicáveis à operação ou prestação;

III. As informações sobre benefícios fiscais ou financeiros e regimes especiais que possam alterar o valor a ser recolhido do imposto; e

IV. As obrigações acessórias a serem cumpridas em razão da operação ou prestação realizada.

§2º. O portal referido no caput deste artigo conterá ferramenta

que permita a apuração centralizada do imposto pelo contribuinte definido no inciso II do § 2º do art. 4º desta Lei Complementar, e a emissão das guias de recolhimento, para cada ente da Federação, da diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual da operação.

§3º. Para o cumprimento da obrigação principal e da acessória disposta no § 2º deste artigo, os Estados e o Distrito Federal definirão em conjunto os critérios técnicos necessários para a integração e a unificação dos portais das respectivas secretarias de fazenda dos Estados e do Distrito Federal.

§4º. Para a adaptação tecnológica do contribuinte, o inciso II do § 2º do art. 4º, a alínea "b" do inciso V do caput do art. 11 e o inciso XVI do caput do art. 12 desta Lei Complementar somente produzirão efeito no primeiro dia útil do terceiro mês subsequente ao da disponibilização do portal de que trata o caput deste artigo.

§5º. A apuração e o recolhimento do imposto devido nas operações e prestações interestaduais de que trata a alínea "b" do inciso V do caput do art. 11 desta Lei Complementar observarão o definido em convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, e, naquilo que não lhe for contrário, nas respectivas legislações tributárias estaduais.

Ocorre que o Portal Nacional do ICMS-DIFAL foi devidamente implementado pelo Convênio ICMS nº 235, de 27/12/2.021, e entrou em funcionamento em 01/01/2.022, encontrando-se disponível para os contribuintes por meio de endereço eletrônico mantido pela Sefaz Virtual do Rio Grande do Sul - SVRS (difal.svrs.rs.gov.br). No referido portal, os contribuintes têm acesso a todas as informações necessárias ao cumprimento das obrigações tributárias, incluindo a legislação aplicável, as alíquotas interestaduais e internas, informações sobre benefícios fiscais e regimes especiais, e as obrigações acessórias a serem cumpridas.

Ademais, o portal oferece ferramenta que permite a apuração centralizada do imposto e a emissão das guias de recolhimento, ainda que de forma individualizada por operação, o que não descaracteriza o cumprimento da exigência legal. E a alegação da apelante de que o Portal

Nacional do ICMS-DIFAL apenas redireciona o contribuinte para os sites das Fazendas Estaduais não se sustenta, uma vez que o portal oferece um ambiente unificado de acesso às informações e ferramentas necessárias, restando aos ambientes próprios de cada Estado apenas a emissão de guias para pagamento do tributo, o que se verifica perfeitamente razoável e não desvirtua os requisitos legais expostos acima.

No mesmo sentido, é o entendimento desta C. 3ª  
Câmara de Direito Público:

MANDADO DE SEGURANÇA – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA (DIFAL)  
EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM MERCADORIAS VENDIDAS A  
CONSUMIDORES FINAIS NÃO CONTRIBUINTES DO ICMS – No julgamento  
conjunto ocorrido em 24 de fevereiro de 2021, o Plenário da Suprema Corte  
fixou a tese de que a cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS,  
conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, carece de edição  
de lei complementar veiculando normas gerais (RE nº 1.237.351, relativo ao  
Tema nº 1.093) – Modulação para que a decisão produza efeitos a partir de  
2022, exercício financeiro seguinte à data do julgamento, de modo que as  
cláusulas continuam em vigência até dezembro de 2021, com a ressalva feita às  
ações judiciais em curso sobre a questão até a data do julgamento de mérito –  
Após o julgamento do mencionado Tema, houve a edição da Lei Complementar  
Federal nº 190, publicada no Diário Oficial em 05/01/2022, que dispôs sobre a  
matéria – Do mesmo modo, ao definir a forma de cálculo do ICMS nas  
operações interestaduais quando da remessa ao não contribuinte do imposto, a  
referida lei complementar promoveu oneração tributária, o que atrai a aplicação  
do princípio da anterioridade, disposto no art. 150, III, "b", da CF – Sentença  
reformada para reconhecer a inexigibilidade do ICMS "DIFAL" nas operações de  
venda de mercadorias realizadas pela Apelante aos consumidores finais não  
contribuintes domiciliados ou sediados nos Estado de São Paulo, no exercício de  
2022 – **Porta da DIFAL elaborado previamente de acordo com o  
Convênio ICMS nº 235/21 – Impossibilidade de apuração das  
funcionalidades do portal em Juízo sumário do Mandado de Segurança  
– Ausência de vícios flagrantes na Lei Estadual nº 17.470/2021, no  
que se refere à fixação das hipóteses de incidência, sujeição ativa e**

**passiva e contornos legais do tributo, produzindo efeitos a partir da regulamentação levada a cabo pela lei geral (LC nº 190/22) – Sentença reformada – Recurso parcialmente provido. (Apelação Cível nº 1010044-96.2023.8.26.0053; Rel. Des. Marrey Unt; Órgão Julg.: 3ª Câmara de Dir. Púb.; Data do Julg.: 10/10/2.023; Data de Reg.: 10/10/2.023) (negritei)**

APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS-DIFAL. Pretensão de reconhecimento da inexigibilidade do Diferencial de Alíquota (DIFAL) do ICMS sobre operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto. LC nº 190/2022 regulamentando a EC nº 87/2015 e Lei Ordinária Estadual nº 17.470/2021, instituindo a exigência. Tema 1093, STF (RE 1.287.019/DF). Possibilidade de o Estado de São Paulo exigir o DIFAL a partir do ano de 2023, com base no disposto na LE nº 17.470/2021. Necessidade de observância do princípio da anterioridade (anual ou nonagesimal). **Inc. XVIII do art. 2º, e §2º do artigo 7º, ambos da Lei nº 6.374/1989 e art. 12, inc. XVI da Lei Complementar nº 87/1996 (com redação dada pela Lei Complementar nº 190/2022). Lei Estadual instituidora publicada antes da Lei Complementar nº 190/2022. Validade. Tema 1094, STF (RE 1.221.330/SP). "Portal do DIFAL", criado pelo Convênio ICMS nº 235/21, em vigência desde 1º de janeiro de 2022, com funcionalidades e informações de acordo com o art. 24-A da LC 190/2022. Violação a direito líquido e certo não demonstrada. Sentença denegatória da segurança mantida. Recurso não provido. (Apelação Cível nº 1006442-97.2023.8.26.0053; Relª. Paola Lorena; Órgão Julg.: 3ª Câmara de Dir. Púb.; Data do Julg.: 03/12/2.024; Data de Reg.: 04/12/2.024) (negritei)**

Portanto, perfeitamente possível a cobrança do ICMS "DIFAL" nas operações interestaduais realizadas pela apelante e destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, restando apenas analisar o **momento a partir do qual se tornou exigível o referido tributo.**

Conforme exposto anteriormente, no TEMA nº 1.093, de 24/02/2021, do Supremo Tribunal Federal, firmou-se o entendimento de que os efeitos das leis estaduais ou distritais que preveem a cobrança do ICMS "DIFAL" nas operações e prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto ficaram sujeitos à entrada em vigor de lei complementar federal disposta sobre o assunto, no caso, a Lei Complementar Federal nº 190, de 05/01/2022, em atenção ao princípio da anterioridade, previsto no artigo 150, inciso III, da Constituição Federal. "Verbis":

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

**III. cobrar tributos:**

(...)

**b. no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;**

**c. antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;**

Por sua vez, o artigo 3º da Lei Complementar Federal nº 190, de 05/01/2022, determinou que o referido diploma legislativo entre em vigor na data de sua publicação, mas somente produzirá efeitos após ser observado o princípio da anterioridade nonagesimal, nos termos do artigo 150, inciso III, alínea "c" da Constituição Federal, já citado acima:

Art. 3º. Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea "c" do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal.

Ocorre que, além da **anterioridade nonagesimal**,

deve-se também observar a regra da **anterioridade anual**, disposta no artigo 150, inciso III, aliena "b", da Constituição Federal.

Ora, não pode a referida lei exigir o respeito a anterioridade nonagesimal, QUE É UMA LIMITAÇÃO À "COBRANÇA DE TRIBUTO", mas se calar diante da anterioridade anual, QUE É OUTRA LIMITAÇÃO À "COBRANÇA DE TRIBUTO", ambas previstas conjuntamente no citado artigo 150, inciso III, da Constituição Federal, em se tratando de lei que **determina e institui a incidência do diferencial de alíquota do ICMS nas operações interestaduais destinadas ao não contribuinte do ICMS**.

Ou seja, deve ser observado tanto o **princípio da anterioridade nonagesimal** como da **anual** para que a Lei Complementar Federal nº 190, de 05/01/2.022 possua eficácia, pois se compreende que a referida lei, ao definir a forma de cálculo do ICMS nas operações interestaduais quando da remessa ao não contribuinte do imposto, equivale, sem sombra de dúvidas, a operação tributária, o que atrai a aplicação não só do princípio da anterioridade nonagesimal, como também do princípio da anterioridade anual, como acima indicado.

Assim, em observância ao princípio da anterioridade anual, o ICMS "DIFAL" **só poderá ser exigido a partir do exercício de 2.023**, observada a modulação dos efeitos da decisão do TEMA nº 1.093, 24/02/2.021, do Supremo Tribunal Federal, que acabou por reputar válida a aludida cobrança até dezembro de 2.021, exceto para aqueles contribuintes com ações judiciais já em curso na data do julgamento, o que não é o caso dos autos.

Nesse sentido é o entendimento deste E. Tribunal de

Justiça:

PRELIMINAR – INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA – Impetração contra lei em tese (Enunciado da Súmula nº 266, do E. STF) – Inocorrência – Remédio constitucional impetrado para o fim de obstar os efeitos concretos previstos na legislação de regência – Preliminar afastada – APELAÇÃO CÍVEL E REMESSA NECESSÁRIA – Mandado de Segurança – Diferencial de Alíquotas ("DIFAL") – **Demanda visando afastar a cobrança do ICMS-DIFAL para o exercício de 2022, em razão dos princípios da anterioridade anual e nonagesimal, diante da publicação da Lei Federal Complementar nº 190/2022 – Cabimento** – Entendimento pacificado pelo Eg. STF, no julgamento do RE nº. 1.287.019, com repercussão geral, Tema nº. 1.093, que declarou a inconstitucionalidade de cobrança do DIFAL sem lei complementar regulamentando a matéria – LC 190/2022 que foi publicada apenas em 05/01/2022, conferindo validade à Estadual Lei nº 17.470/2021 – Contudo, em razão do princípio da anterioridade insculpido no art. 150, III, "b" e "c", da CF, a cobrança só poderá ocorrer a partir do exercício de 2023 – Sentença mantida – Recursos oficial e voluntário da FESP desprovidos. **(Apelação/Remessa Necessária nº 1010665-30.2022.8.26.0053; Relª. Desª. Silvia Meirelles; Órgão Julg.: 6ª Câmara de Dir. Púb.; Data do Julg.: 24/06/2.022; Data de Reg.: 24/06/2.022)** (negritei)

APELAÇÃO – MANDADO DE SEGURANÇA – Diferencial de Alíquotas de ICMS (DIFAL) – Cobrança que, conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, "pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais" (Tema 1093) – **Lei Complementar Federal, entretanto, que só foi editada em 04/01/2022 (LC 190/2022) – Fato indicativo de que o DIFAL só pode ser exigido a partir do exercício de 2.023, diante dos princípios da anterioridade anual e nonagesimal (artigo 150, inciso III, alíneas "a" e "c", da Constituição Federal) – Posicionamento que deve prevalecer, mesmo diante dos argumentos contrários da Fazenda Estadual, pois, embora a criação do tributo, no Estado de São Paulo, tenha ocorrido por meio da Lei Estadual n. 17.470, de 13 de dezembro de 2021, essa norma regional passou a produzir efeitos somente a partir de 04/01/2.022, com a edição da referida Lei Complementar Federal n. 190/2022, dispondo sobre normais gerais. Anterioridade anual e nonagesimal**

que, nesse caso, deve ser contada a partir de 04/01/2022, sem alcançar (retroativamente) o período em que a norma estadual estava sem eficácia – Segurança concedida – Recurso desprovido. **(Apelação/Remessa Necessária nº 1006413-81.2022.8.26.0053; Rel. Des. Ferreira Rodrigues; Órgão Julg.: 4ª Câm. de Dir. Púb.; Data do Julg.: 23/05/2.022; Data de Reg.: 26/05/2.022)** (negritei)

Bem como, em parte, desta C. 3ª Câmara de Direito Público:

AGRAVO DE INSTRUMENTO – MANDADO DE SEGURANÇA – DIFAL- ICMS – Insurgência contra decisão que indeferiu pedido de liminar visando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário no ano de 2022 – DIFAL incidente sobre as operações interestaduais de venda de mercadorias a consumidores finais não contribuintes do ICMS – Julgamento do RE nº 1.287.019/DF, submetido à sistemática da Repercussão Geral, sob o Tema nº 1.093 – **Lei Complementar Federal nº 190/2022 que deve respeitar os princípios da anterioridade anual e nonagesimal, nos termos do que dispõe o art. 150, III, "b" e "c" da Constituição Federal, razão pela qual não se mostra possível a cobrança do DIFAL no ano de 2022** – Decisão reformada – Recurso provido. **(Agravo de Instrumento nº 2053192-42.2022.8.26.0000; Rel. Des. Camargo Pereira; Órgão Julg.: 3ª Câm. de Dir. Púb.; Data do Julg.: 31/05/2.022; Data de Reg.: 02/06/2.022)**

Não se desconhece que o E. Supremo Tribunal Federal afetou o TEMA nº 1.266, **ainda não julgado**, no qual "se discute, à luz dos artigos 18, 60, §4º, I, 146-A, 150, II, III, b e c, 151, III, 152 e 170, IV, da Constituição Federal, a incidência ou não das garantias da anterioridade anual e nonagesimal em face da administração tributária, com vistas a assegurar princípios como o da segurança jurídica, da previsibilidade orçamentária dos contribuintes e da não surpresa e, de outro, a conformação normativa que permitiu, observados os parâmetros previstos na Lei Complementar 190/2022, o redirecionamento da alíquota do ICMS, conforme

previsto na Emenda Constitucional 87/2015". No entanto, no âmbito do referido TEMA, até o momento, **houve apenas o reconhecimento da repercussão geral da questão controvertida, sem a definição de qualquer tese pelo E. Supremo Tribunal Federal, sem a determinação de suspensão dos processos que versem sobre a mesma questão, e sem quaisquer outras determinações que possam impactar o julgamento da presente demanda.**

Assim, deve ser reformada em parte a r. sentença de 1ª instância, para **conceder parcialmente a segurança**, reconhecendo a inexigibilidade do ICMS "DIFAL" nas operações de venda de mercadorias realizados pela apelante aos consumidores finais não contribuintes, **no exercício de 2.022.**

Sem honorários advocatícios, ante o rito eleito do mandado de segurança, nos termos do artigo 25 da Lei Federal nº 12.016, de 07/08/2.009<sup>1</sup>.

Ante o exposto, **DOU PROVIMENTO EM PARTE** à presente apelação para **conceder parcialmente a segurança**, a fim de reconhecer a inexigibilidade do ICMS "DIFAL" nas operações de venda de mercadorias realizados pela apelante aos consumidores finais não contribuintes, no **exercício de 2.022.**

**KLEBER LEYSER DE AQUINO**  
**DESEMBARGADOR - RELATOR**  
(Assinatura Eletrônica)

<sup>1</sup> Art. 25. Não cabem, no processo de mandado de segurança, a interposição de embargos infringentes e a condenação ao pagamento dos honorários advocatícios, sem prejuízo da aplicação de sanções no caso de litigância de má-fé.